



**University of
Zurich**^{UZH}

**Zurich Open Repository and
Archive**

University of Zurich
University Library
Strickhofstrasse 39
CH-8057 Zurich
www.zora.uzh.ch

Year: 2012

Das zukünftige Rechnungslegungsrecht: Überblick über den neu gefassten 32. Titel des OR

Pfaff, Dieter ; Glanz, Stephan

Abstract: Der Beitrag informiert über die neuen Rechnungslegungsvorschriften, wobei Unternehmen in den Rechtsformen des OR im Vordergrund stehen. Für Vereine und Stiftungen sei auf den Beitrag von Zöbeli/Zihler in dieser Ausgabe verwiesen.

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich

ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-63297>

Journal Article

Published Version

Originally published at:

Pfaff, Dieter; Glanz, Stephan (2012). Das zukünftige Rechnungslegungsrecht: Überblick über den neu gefassten 32. Titel des OR. *Rechnungswesen Controlling*, 21(2):9-10.

Das zukünftige Rechnungslegungsrecht

Überblick über den neu gefassten 32. Titel des OR

Der Beitrag informiert über die neuen Rechnungslegungsvorschriften, wobei Unternehmen in den Rechtsformen des OR im Vordergrund stehen. Für Vereine und Stiftungen sei auf den Beitrag von Zöbeli/Zihler in dieser Ausgabe verwiesen.

«Milchbüchlein-Rechnung» für Kleinunternehmen

Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als 500'000 CHF Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr müssen «lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen» (Art. 957 Abs. 2 Nr. 1 nOR). Für diese so genannte Milchbüchlein-Rechnung sind aber die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung einzuhalten (Art. 957a Abs. 2 nOR); so sind die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung des Geschehens sowie der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge sicher zu stellen. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit mindestens 500'000 CHF Umsatzerlös sowie alle Kapitalgesellschaften gelten die nachfolgenden Bestimmungen.

Allgemeine Bestimmungen

Gemäss Art. 958 Abs. 1 nOR soll die Rechnungslegung «die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können». Dieser auf Transparenz zielende Gesetzesartikel wird durch verschiedene Bestimmungen zur Jahresrechnung aufgeweicht, so in Art. 960 Abs. 2 nOR: «Die Bewertung muss vorsichtig erfolgen...», oder gar konterkariert, wie in Art. 960a Abs. 4 nOR: «Zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens dürfen zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden. Zu den gleichen Zwecken kann davon abgesehen werden, nicht mehr begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen aufzulösen» (stille Willkürreserven; ebenso für Rückstellungen in Art. 960e).

Wie nach geltendem Recht besteht die Jahresrechnung aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang (Art. 958 Abs. 2 nOR). Für deren Aufstellung gelten im Wesentlichen die bekannten Grundlagen und Grundsätze, so: Unternehmensfortführung (going concern; Art. 958a nOR), zeitliche und sachliche Abgrenzung (Art. 958b nOR), Klarheit und Verständlichkeit, Vollständigkeit, Verrechnungsverbot, Stetigkeit (Art. 958c nOR), Vorsicht (Art. 958c, 960 Abs. 2 nOR), Einzelbewertung (Art. 960 Abs. 1 nOR), Ersterfassung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Art. 960a Abs. 1 nOR), Abschreibung (planmässig bei Anlagegütern: Art. 960a Abs. 3 nOR), Wertberichtigung bei nicht-planmässiger Wertminderung (Art. 960a Abs. 3 nOR), Niederstwertprinzip (Art. 960 Abs. 3, 960c nOR). Ergänzt wurden die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung um die Verlässlichkeit (Art. 958c nOR). Bei alledem muss keine «fair presentation» (Bild der tatsächlichen Verhältnisse) vermittelt werden wie international üblich, denn diese verlangt im Zweifel Informationen, die über das ausdrücklich Verlangte hinausgehen.

Neue Mindestgliederung

Nach neuem Rechnungslegungsrecht gelten eine Mindestgliederung mit verbindlicher Reihenfolge und Zuordnung sowie viele neue Separatausweise bzw. Anhangangaben (Art. 959-959c nOR). Die Erfolgsrechnung kann als Produktionserfolgsrechnung oder neu als Absatzerfolgsrechnung dargestellt werden. Während die Produktionserfolgsrechnung der Gesamtleistung (bestehend aus Nettoerlösen und Bestandesänderungen) die Gesamtkosten (gegliedert nach Kostenarten) gegenüberstellt (Art. 959b Abs. 2 nOR), werden in der Absatzerfolgsrechnung nur die Nettoerlöse sowie die darauf entfallenden Umsatzkosten (gegliedert nach Funktionen wie Herstellung, Verwaltung, Vertrieb) gezeigt (Art. 959b Abs. 3 nOR). Bei konsistenter Bewertung der Bestandesänderungen ergibt sich nach beiden Verfahren derselbe Jahreserfolg.



Dieter Pfaff, Prof. Dr. rer. pol., Direktor des Instituts für Betriebswirtschaftslehre, Universität Zürich, Partner des Center of Excellence in Accounting, Zürich; **Stephan Glanz**, Dr. oec., dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner Center of Excellence in Accounting, Zürich, Dr. Glanz & Partner GmbH, Kilchberg, und SRG Schweizerische Revisionsgesellschaft AG, Aarau.

Folgebewertung mit beobachtbaren Marktpreisen

Nach neuem Recht dürfen Aktiven mit Börsenkurs (bereits bisher möglich) oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis (das ist neu) «in einem aktiven Markt zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden, auch wenn dieser über dem Nennwert oder dem Anschaffungswert liegt» (Art. 960b Abs. 1 nOR). Der Gesetzgeber lässt offen, was unter beobachtbaren Marktpreisen und aktivem Markt zu verstehen ist; gemäss internationalen Regeln dürften notierte Preise auf einem Markt mit fortlaufenden Preisinformationen gemeint sein. Dies setzt Transaktionen in ausreichender Frequenz und ausreichend hohem Umsatz voraus. Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, ist die aufwandswirksame Bildung einer Schwankungsreserve möglich (Art. 960b Abs. 2 nOR).

Probleme bei Fremdwährungsabschluss

Das neue Recht erlaubt ausdrücklich, Bücher (Art. 957a Abs. 4 nOR), aber auch Rechnungslegung (Art. 958d Abs. 3 nOR) «in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung» aufzustellen. In letzterem Fall müssen die Werte zusätzlich in der Landeswährung (CHF) angegeben werden. Dabei wird die Methode

der Umrechnung offen gelassen; die verwendeten Umrechnungskurse sind im Anhang offen zu legen. Diese Gesetzeslücke könnte sich als «Büchse der Pandora» erweisen, die man möglichst schnell schliessen sollte. Kurz gesagt liegt das Problem darin, dass eine einfache lineare Transformation des Fremdwährungsabschlusses in CHF (Stichtagskursmethode) weder dem Kapitalschutz noch der Besteuerung genügt, deren Anforderungen beide auf Ebene CHF festgelegt sind.

Rechnungslegung für grössere Unternehmen

Unternehmen, die zur ordentlichen Revision verpflichtet sind (die entsprechenden Schwellenwerte wurden per 1. Januar 2012 deutlich auf «20/40/250» erhöht), müssen zusätzlich eine Geldflussrechnung und einen Lagebericht erstellen sowie im Anhang Mehrangaben machen (Art. 961 nOR). Diese beziehen sich auf die Fälligkeit der langfristigen verzinslichen Verbindlichkeiten sowie auf das Honorar der Revisionsstelle, je gesondert für Revisionsdienstleistungen und andere Dienstleistungen (Art. 961a nOR). Der bisherige Jahresbericht entfällt für die übrigen Rechtsträger.

Der Lagebericht muss namentlich Aufschluss geben über die Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt, die Durchführung einer Risikobeurteilung, die Beststellungs- und Auftragslage, Forschung und Entwicklung, aussergewöhnliche Ereignisse sowie die Zukunftsaussichten (Art. 961c Abs. 2 nOR).

Dabei stimmt der Hinweis auf die «Durchführung einer Risikobeurteilung» zwar wörtlich mit dem geltenden Art. 663b

Ziff. 12 OR überein. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass sich die Auslegung mit der Verschiebung vom Anhang in den Lagebericht ändern wird: Es sind Berichtsinstrumente mit unterschiedlichem Fokus. Nach neuem Recht wird es daher weniger um die Qualität der Finanzberichterstattung und deren Fehlerisiken gehen, als um die wirtschaftliche Lage und die wesentlichen Geschäftsrisiken. Dies hat für Unternehmen, die der ordentlichen Revision unterliegen, vermutlich zur Konsequenz, den (Konzern-) Lagebericht um einen Risikobericht zu ergänzen. Dieser wird sich auch mit dem Risikomanagement befassen müssen.

Abschluss nach anerkanntem Standard

Eine kleine Gruppe von Rechtsträgern, nämlich Gesellschaften mit kotierten Beteiligungstiteln, Genossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaftern sowie zur ordentlichen Revision verpflichtete Stiftungen, muss einen zusätzlichen Einzelabschluss nach einem «anerkannten Standard» erstellen (Art. 962 Abs. 1 nOR). Wo eine Konzernrechnung obligatorisch ist, muss (nur) diese nach dem Standard erstellt werden (Art. 962 Abs. 3 nOR). Näheres wird eine bundesrätliche Verordnung regeln. Fraglich ist, inwieweit besondere OR-Angabepflichten auch für den Abschluss nach Standard gelten.

Konzernrechnung

Die Schwellenwerte für die obligatorische Konzernrechnung wurden so erhöht, dass sie gleich lauten wie für die ordentliche Revision. Die Pflicht gilt aber nur


für juristische Personen und wenn eine der ausdrücklich genannten Rechtspositionen zur «Kontrolle» vorliegt (Art. 963 Abs. 1 nOR). Vereine, Stiftungen und Genossenschaften können ihre Pflicht in bestimmten Fällen auf ein «kontrolliertes» Unternehmen übertragen (Art. 963 Abs. 4 nOR). Wie bisher fehlen Mindestvorschriften für die Konzernrechnung: Wo kein «anerkannter Standard» verlangt ist, gelten einzig die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (siehe oben).

Minderheitenschutz

Überall kann eine qualifizierte Minderheit – die Voraussetzungen dafür variieren – Geldflussrechnung, Lagebericht und Mehrangaben (Art. 961d Abs. 2 nOR), den zusätzlichen Abschluss nach «anerkanntem Standard» (Art. 962 Abs. 2 nOR) oder die Konzernrechnung, auch nach «anerkanntem Standard» (Art. 963a Abs. 2, 963b Abs. 4 nOR), verlangen.

Fazit

Dem Gesetzgeber ist es gelungen, eine einheitliche Ordnung der Rechnungslegung für alle Rechtsformen des Privatrechts zu schaffen und die Anforderungen nach wirtschaftlicher Bedeutung der Unternehmen zu differenzieren. Das vom Bundesrat ausgegebene Ziel der Steuerneutralität wurde erreicht, allerdings zu Lasten der Transparenz: Stille Willkürreserven bleiben nach wie vor zulässig. Mindestvorschriften für die Konzernrechnung fehlen weiterhin, obwohl gleichzeitig die Schwellenwerte (20-40-250) erhöht worden sind. Allerdings wurden die Minderheitenrechte gestärkt. ■■■



« Gut gerechnet. Gut beraten. »

Armin Suppiger
dipl. Experte in Rechnungslegung
und Controlling, MWST-Experte FH

VATAR AG – Ihr Partner bei:

- allen Fragen zur Mehrwertsteuer
- der Treuhandberatung
- der Abschlusserstellung
- der Wirtschaftsprüfung (Revision)
- Steuerfragen

VATAR

Mehrwertsteuer. Treuhand.

VATAR AG
Hirschmattstrasse 15
Postfach 4216
CH-6002 Luzern
T +41 41 226 40 60
F +41 41 226 40 69
admin@vatar.ch
www.vatar.ch